

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 2 des Bundesfinanzgerichtes hat in den Finanzstrafsachen gegen

1. A. B., geboren 1990, wohnhaft in Adresse1, Strafnummer 016-2014-001,

2.) C. B., geboren 1960, wohnhaft in Adresse2, Strafnummer 016-2014-002,

beide vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Michael Zerobin, Herzog Leopoldstraße 2, 2700 Wiener Neustadt, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerden der Beschuldigten jeweils vom 9. November 2015 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Baden Mödling als Finanzstrafbehörde vom 16. Juni 2015, SpS 14, in der Sitzung am 14. März 2017 in Anwesenheit der Schriftführerin zu Recht erkannt:

Den Beschwerden von A. und C. B. vom 9. November 2015 wird stattgegeben, das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Baden Mödling als Finanzstrafbehörde vom 16. Juni 2015 aufgehoben und die bei der Finanzstrafbehörde zu den Strafnummern 016-2014-001, -002 geführten Finanzstrafverfahren wegen des Verdachts der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für die Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum 04 – 11/2013 iHv € 94.559,84 gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Aus Anlass der Beschwerden ist das angefochtene Erkenntnis auch betreffend den Spruch über die Firma D-GmbH als belangerter Verband gemäß § 161 Abs. 3 2. Satz FinStrG (beneficium cohaesione) aufzuheben und das unter der Strafnummer 016-2014-003 geführte Finanzstrafverfahren wegen des Verdachts der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG für die Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum 04 – 11/2013 iHv € 94.559,84 durch Entscheidungsträger des Verbandes gemäß §§ 136, 157 FinStrG einzustellen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Baden Mödling vom 16. Juni 2015, SpS 14, wurden

- 1.) A. B., geboren 1990, wohnhaft in Adresse1, Strafnummer 016-2014-001,
- 2.) C. B., geboren 1960, wohnhaft in Adresse2, Strafnummer 016-2014-002,
- 3.) Firma D-GmbH, Adresse, Strafnummer 016-2014-003,

wie folgt schuldigt erkannt:

1.) A. B. ist schuldig, sie hat im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling vorsätzlich als Geschäftsführerin der Drittbeschuldigten Firma D-GmbH unter Verletzung der Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum 04 – 11/2013 iHv € 94.559,84 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

A. B. hat hiedurch das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen und wird hiefür nach § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe in der Höhe von € 23.600,00, an deren Stelle im Falle der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 59 Tagen tritt, verurteilt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG ist sie außerdem schuldig, einen Betrag von € 500,- als Beitrag zu den Kosten des Finanzstrafverfahrens zu ersetzen.

2.) C. B. ist schuldig, er hat im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling vorsätzlich als faktischer Geschäftsführer der Drittbeschuldigten Firma D-GmbH unter Verletzung der Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum 04-11/2013 iHv € 94.559,84 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten.

C. B. hat hiedurch das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen und wird hiefür nach § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe in der Höhe von € 28.400,00, an deren Stelle im Falle der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 71 Tagen tritt, verurteilt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG ist er außerdem schuldig, einen Betrag von € 500,- als Beitrag zu den Kosten des Finanzstrafverfahrens zu ersetzen.

3.) Die Firma D-GmbH trifft gemäß § 3 Abs. 1 und Abs. 2 VbVG die Verantwortung dafür, dass die Beschuldigten A. und C. B. als Geschäftsführerin bzw. faktischer Geschäftsführer, somit als Wahrnehmende ihrer steuerlichen Angelegenheiten zu Gunsten der Firma D-GmbH im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling vorsätzlich unter Verletzung

der Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für den Zeitraum 04 – 11/2013 iHv € 94.559,84 bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten und hiedurch das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG begangen haben.

Über die D-GmbH wird somit nach § 33 Abs. 5 FinStrG i.V.m. § 28a Abs. 2 FinStrG eine Geldbuße in der Höhe von € 20.800,00 verhängt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG ist sie außerdem schuldig, einen Betrag von € 500,- als Beitrag zu den Kosten des Finanzstrafverfahrens zu ersetzen.

Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

"Aufgrund des Inhaltes der Straf- und Veranlagungskakten wird im Zusammenhang mit der Verantwortung der Beschuldigten nachstehender Sachverhalt als erwiesen festgestellt:

Die Erstbeschuldigte A. B. ist wohnhaft in Adresse1. Sie ist finanzstrafbehördlich unbescholtene, ledig, ohne Sorgepflichten, lukriert € 4.000,- monatlich und besitzt als Vermögen eine unbelastete Wohnung im Verkehrswert von etwa € 100.000 sowie ein Haus im Verkehrswert von etwa € 150.000, das mit einem Kredit über € 135.000 belastet ist.

Der Zweitbeschuldigte ist Vater der Erstbeschuldigten und wohnhaft in Adresse2. Er ist finanzstrafbehördlich ebenfalls unbescholtene, verheiratet, sorgepflichtig für ein Kind im Alter von 17 Jahren, verdient monatlich € 1.180,- und besitzt kein Vermögen, zumal darüber bereits ein Konkursverfahren eröffnet wurde.

Die Drittbeschuldigte D-GmbH wurde mit Erklärung über die Errichtung am 19.4.2007 gegründet und ist im Firmenbuch eingetragen. Die Erstbeschuldigte war zum Tatzeitraum Geschäftsführerin der Drittbeschuldigten Firma D-GmbH, die ebenfalls unbescholtene ist. Im gleichen Zeitraum war der Zweitbeschuldigte faktischer Geschäftsführer, zuvor zwischen 15.9.2009 und 16.2.2013 Prokurist der Drittbeschuldigten.

Entgegen der die Erst- und den Zweitbeschuldigten diesbezüglich treffenden und ihnen auch bekannten Verpflichtung haben sie es unterlassen, die Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum 04 – 11/2013 iHv € 94.559,84 abzugeben, womit die Umsatzsteuer für diesen Zeitraum nicht vorangemeldet war, welchen Umstand beide nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielten.

Der Schaden wurde zwischenzeitlich gutgemacht.

Diese Feststellungen gründen sich auf nachstehende Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zu den persönlichen Verhältnissen sowie jene zum Vorleben ergeben sich aus dem Strafakt bzw. aus den persönlichen Angaben der Erst- und des Zweitbeschuldigten.

Beide Beschuldigten verantworteten sich sowohl im Vorverfahren, als auch vor dem Spruchsenat nicht schuldig zu den erhobenen Vorwürfen.

Mit 22.1.2014 wurde bei der Drittbeschuldigten eine Prüfung gemäß § 99 Abs. 2 FinStrG aufgrund des dringenden Verdachts, dass durch Verbuchungen von (Aufwands-)Rechnungen für Unternehmen, bei denen sich aufgrund umfangreicher abgabenrechtlicher Ermittlungen herausgestellt hat, dass diese Unternehmen keinen realen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb haben, eine Verkürzung an Umsatzsteuer für die Monate 4 – 11/2013 durch die Erstbeschuldigte bewirkt wurde, wobei diese es nicht nur für möglich, sondern für gewiss hielt, begonnen.

Im Zuge dieser Prüfung wurden die Rechnungen der fremdleistenden Firmen E-GmbH, F-GmbH und G-GmbH als Scheinrechnungen qualifiziert.

Die angeführten Firmen waren allesamt zur Zeit der angeblichen Leistungserbringung an der im Firmenbuch eingetragenen Firmensitzadresse und zum Zeitpunkt der Rechnungslegung nicht existent. Vorgelegte Aufzeichnungen über die Prüfung der Identität der handelnden Personen bzw. Existenz der Firmen waren nicht ausreichend und im Falle der Firma E-GmbH gefälscht. Die genannten Firmen verfügten tatsächlich über keine nötige Infrastruktur wie Büro, Personal et cetera, um die in den Rechnungen angeführten Leistungen durchführen zu können. Die angegebenen UID-Nummern der betroffenen Firmen waren alle begrenzt, somit nicht durchgehend aufrecht.

Auffällig war in diesem Zusammenhang auch der Umstand, dass für die D-GmbH trotz vorhandenem Personal, welches ca. 50 Prozent des Umsatzes aufwandmäßig kostete, solch hoher Fremdleistungseinsatz, welche rund 54 Prozent des erzielten Umsatzes ausmachte, in Anspruch genommen wurde. Die im Zuge der Prüfung durch den Zweitbeschuldigten vorgelegten Anmeldungen von Dienstnehmern dieser Firmen haben ergeben, dass nicht alle angeführten Dienstnehmer aufrecht angemeldet waren. Bei einigen wurden die Dienstverhältnisse schon vor der Leistungserbringung aufgelöst, manche waren gar nicht auffindbar.

Aufgrund der pauschalen Verrechnungsweise war keine kalkulatorische Überprüfung der verrechneten Leistungen möglich. Im Zusammenhang mit den bereits angeführten übrigen Beweisergebnissen ist somit festzustellen, dass überhöhte Rechnungen ausgestellt wurden, um das Ergebnis nach unten zu verfälschen bzw. fällige Umsatzsteuerzahlungen zu verhindern. Dazu passt auch der Umstand, dass bei verrechneten Reinigungsarbeiten das seit 2011 gültige Reverse-charge-System nicht angewendet und trotzdem mit Umsatzsteuer fakturiert wurde. Es ist somit davon auszugehen, dass im Falle eines zusätzlichen Personalbedarfs Leistungen von (nicht angemeldeten) Dienstnehmern durchgeführt wurden.

Es sei ausgeführt, dass zum Tatbild der Steuerhinterziehung keineswegs eine endgültige Verkürzung der Abgaben gehört; es genügt auch die vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils. Verkürzt wird eine Steuereinnahmen nicht bloß dann, wenn sie überhaupt nicht eingeholt, sondern auch dann, wenn sie, ganz oder teilweise, dem Steuergläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukommt, in dem er nach dem betreffenden Steuergesetz darauf Anspruch gehabt hat. Auch der Umstand, dass der Zweitbeschuldigte bereits seit

einigen Jahren als Unternehmer tätig ist und aufgrund seines Konkursverfahrens die Erstbeschuldigte als Geschäftsführerin installiert und somit offensichtlich vorgeschoben hat, vermag den Senat von der Verwirklichung des subjektiven Tatbestandes der Erst- und des Zweitbeschuldigten zu überzeugen. Daran vermag auch die Verantwortung der Erstbeschuldigten, sie habe sich lediglich um Büroarbeiten gekümmert, sie sei zwar eingetragene Geschäftsführerin gewesen, faktisch nach außen hin habe allerdings ihr Vater die Firma vertreten, nichts zu ändern.

Zur Sache selbst sagt der Zweitbeschuldigte aus, er habe alles Mögliche unternommen, um die Seriosität der genannten Subunternehmer zu überprüfen. Einem privaten Unternehmer könne allerdings nicht zugemutet werden, zu überprüfen, ob diese Subunternehmen ihre Abgaben ordnungsgemäß entrichtet haben. Sämtlichen Aufträgen lagen reale Geschäfte zu Grunde, wenn die Drittbeschuldigte nicht genug Personal hatte, musste sie sich eben der Subfirmen bedienen. Er fand sie meist über Mundpropaganda von Arbeitskollegen, organisierte sich Unterlagen wie Firmenbuchauszüge und Gewerberегистер, überprüfte, ob diese Firmen auf der HFU Liste zu finden seien und legte dies seinem Steuerberater vor, welcher nach einer Überprüfung seinerseits das O.K. dazu gab. Von den Subfirmen habe er jeweils eine Liste mit den Arbeitern auf den jeweiligen Baustellen für die Anmeldung erhalten, er habe diese Listen schon überprüft, allerdings nicht jeden Tag - er war aber schon auf Baustellen und habe mit diesen Arbeitern gesprochen. Ausweise habe er sich keine zeigen lassen, er habe allerdings mit den Leuten geredet, es handelte sich meistens um Lagerarbeiter. Wenn es Beschwerden gegeben hat, dann habe er die Firma gewechselt.

Diese Verantwortung wird durch vorgelegte Unterlagen zu den jeweiligen Subfirmen wie unter anderem Firmenbuchauszug, Gewerbeschein et cetera (Beilagen./1 - ./4) unterlegt.

Alle diese Argumente erscheinen im Hinblick auf die belastenden Beweisergebnisse als reine Schutzbehauptung, zumal vor allem der vernommene Betriebsprüfer A.C. nachvollziehbar und lebensnah den Spruchsenat vom Gegenteil überzeugte. Im Zuge seiner Vernehmung legte er dar, dass Anlass für die Prüfung der Drittbeschuldigten ursprünglich eine Anregung des Finanzamtes Oberwart gewesen sei. Zu den drei in Frage stehenden Dienstleistern/Subfirmen wurden die Wiener Finanzämter nicht fündig, d.h. es konnte zu diesen Firmen kein Geschäftsführer ausfindig gemacht werden, es habe auch keine Büros et. cetera gegeben. Der Zweitbeschuldigte blieb darüber hinaus auch erschöpfende Antwort schuldig, wie viele Arbeiter dieser Subfirmen beschäftigt wurden bzw. welche Dienstleistungen genau erbracht wurden, vor allem war die Abrechnung bezüglich der Arbeitsstunden nicht nachvollziehbar, weil keinerlei Stundenaufzeichnungen vorgelegt wurden. Abgerechnet wurde zwischen der Drittbeschuldigten und den Subfirmen lediglich pauschal (siehe z.B. Beilage./1 Rechnung 84/2013 vom 6.5.2013). Auch aus der Rechnung 84/2013 vom selben Tag ist ersichtlich, dass keine Stundenanzahl festgehalten ist. Aus der Beilage Lieferschein 13/2013 zu eben dieser Rechnungsnummer ergeben sich zwar 7 verschiedene Namen mit einer gewissen Summe von Stunden, es ergibt sich

aber trotzdem nicht, welche Person an welchem Tag und an welcher Arbeitsstelle konkret eingesetzt war.

Eine solche Pauschalabrechnung ist eben als Grundlage für die Umsatzsteuerprüfung nicht ausreichend. Aus der in dieser Rechnung verwiesenen Aufstellung, die angeheftet ist, ergibt sich ebenfalls keine Zuordnung, da sich die Aufstellung in jeweils einer Zeile erschöpft und die sich ergebende Summe aus Pauschalabrechnung bezeichnet wird. Die seitens des Zweitbeschuldigten vorgelegten Sozialversicherungsnummern ergaben nach einer Überprüfung, dass sie nicht gültig waren. Auch verwies der Zeuge nochmals auf die auffällige Relation zwischen Eigenleistung der Drittbeschuldigten und Fremdleistungen durch beigezogene Subfirmen in der Höhe von ca. 50:50. Daraus sei seines Erachtens klar ersichtlich, dass hier betriebswirtschaftlich mehr oder weniger nichts mehr übrig geblieben sein kann und diese Vorgangsweise nur gewählt wurde, um hier Aufwände zu produzieren, die jedoch nicht stattgefunden haben, damit Vorsteuer lukriert werden könne.

Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergibt sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen des Finanzamtes Baden Mödling, die als qualifizierte Vorprüfung dem Verfahren zugrunde zu legen sind und deren Höhe während des gesamten Verfahrens nicht bestritten wurde.

Rechtlich ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt:

Nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer unter Verletzung der Verpflichtung zur rechtzeitigen Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss hält. Somit ist die Schuldform der Wissentlichkeit (dolus principalis) hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuervorauszahlungen und des Eventualvorsatzes in Bezug auf die Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen erforderlich.

Gerade beim Tatbestand § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG stellt die bloß vorübergehende Erlangung eines Steuervorteils den Regelfall dar (VwGH 3.5.2000, 98/13/0242).

Somit ergibt sich, dass A. und C. B. sowohl objektiv als auch subjektiv das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG zu verantworten haben.

Die Drittbeschuldigte trifft gemäß § 3 Abs. 1 und Abs. 2 VbVG die Verantwortung für das steuerunrechliche Verhalten der Erst- und des Zweitbeschuldigten.

Bei der Strafbemessung wertete der Senat bei allen Beschuldigten als mildernd die bisherige Unbescholtenheit, die vollständige Schadensgutmachung, bei der Erstbeschuldigten die untergeordnete Rolle sowie beim Zweitbeschuldigten die Sorgepflicht für ein siebzehnjähriges Kind, als erschwerend bei allen Beschuldigten keinen Umstand.

Ausgehend von diesen Strafzumessungsgründen erschienen dem Senat die verhängten Geldstrafen schuld- und tatangemessen und treffen diese Strafzumessungserwägungen

auch für die verhängten Ersatzfreiheitsstrafen zu. Ebenso verhält es sich mit der Geldbuße betreffend die Drittbeschuldigte.

Die Kostenentscheidungen gründen sich auf die bezogene Gesetzesstelle."

Mit Schreiben vom 09. November 2015 wurde dagegen von der Erstbeschuldigten und vom Zweitbeschuldigten innerhalb offener Frist Beschwerde eingebbracht und das Erkenntnis zur Gänze angefochten und zur Firma D-GmbH, Adresse3, darauf verwiesen, dass diese laut Auszug aus dem Firmenbuch der Republik Österreich amtswegig gelöscht wurde.

Zuvor wurde über das genannte Unternehmen das Insolvenzverfahren mangels Kostendeckung nicht eröffnet.

Als Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

"Mangelhaftigkeit:

1) Die Beschwerdeführer haben in der Verhandlung vom 17.02.2015 zum Beweis dafür, dass die verfahrensgegenständlichen Leistungen tatsächlich erbracht worden wären und die Beschuldigten ihrer Sorgfaltspflicht nachgekommen wären, die Ladung und Einvernahme des L. M., p.A. R-GmbH, Adresse4 beantragt.

In der darauffolgenden Verhandlung am 28.04.2015 waren sowohl die Beschuldigten als auch der Zeuge M. anwesend.

Infolge Verfahrensverzögerung der vorherigen Verhandlung wurde die gegenständliche Verhandlung nach längerer Wartezeit jedoch nicht durchgeführt und sowohl die Beschuldigten, der Verteidiger als auch der Zeuge wiederum entlassen.

In der für den 16.06.2015 neu anberaumten Verhandlung wurde der Zeuge M. nicht einvernommen, da er anrief, er sei erkrankt.

Dies geht hervor aus Protokoll der Tagsatzung vom 16.06.2015, Seite 3 oben. Er wurde nicht einvernommen und die Verhandlung geschlossen.

Dies ist insofern von besonderer Relevanz, als mit Eingabe vom 09.04.2015 seitens der Verteidigung die diversen Rechnungen an die D-GmbH, worin diverse Lagerarbeiter und sonstige, bezeichnete Arbeiten in Rechnung gestellt wurden.

Dies betrifft auch die Arbeit in der Werkstatt R-GmbH, sohin des Unternehmens des Zeugen M..

Dieser ist auch der Auftraggeber der Beschwerdeführer. Von ihm kommen mehrere fixe Arbeitsplätze und zusätzlich auch noch variierende Arbeitsplätze.

Durch die Einvernahme des Zeugen M. hätte der Umfang der Leistungen und vor allem auch die Tatsache, dass die Leistungen in dem genannten Ausmaß auch tatsächlich erbracht wurden, unter Beweis gestellt werden können.

Dies betrifft nicht nur dieses eine Unternehmen, sondern überhaupt die gesamten gelegten Rechnungen.

Durch Einvernahme des Zeugen M. hätte daher der Sachverhalt zugunsten der Beschuldigten unter Beweis gestellt werden können, sodass das Verfahren einzustellen gewesen wäre.

Aus diesem Grund ist auch Mängelhaftigkeit des Verfahrens gegeben und das Erkenntnis zu beheben, der Zeuge einzuvernehmen und die Entscheidung neu zu fassen.

2) Darüberhinaus sind die vom Spruchsenat getroffenen Feststellungen nicht ausreichend, um eine Verurteilung überhaupt zu tragen.

Der Spruchsenat führt aus, dass aufgrund der pauschalen Verrechnungsweise keine kalkulatorische Überprüfung der verrechneten Leistungen möglich war. Der Spruchsenat führt weiters aus, dass „die im Zusammenhang mit dem bereits angeführten übrigen Beweisergebnissen somit festzustellen ist, dass überhöhte Rechnungen ausgestellt wurden.“

Die vorangehenden Feststellungen betreffen lediglich den Umstand, dass die Rechnungen der fremdleistenden Firmen E-GmbH, F-GmbH und G-GmbH als Scheinrechnungen qualifiziert wurden.

Warum diese als Scheinrechnungen qualifiziert wurden, wird vom Spruchsenat nicht näher ausgeführt.

Die Firmen seien auch nicht existent gewesen, vorgelegte Aufzeichnungen seien nicht ausreichend gewesen und im Falle der E-GmbH gefälscht. Die genannten Firmen hätten über keine nötige Infrastruktur verfügt, um die angeführten Leistungen überhaupt durchführen zu können. Die UID-Nummern waren alle begrenzt, somit nicht durchgehend aufrecht.

Grundlage jeder Feststellung in einem behördlichen Verfahren ist der Umstand, dass Feststellungen nur dann getroffen werden, wenn die Behörde untrügliche Gewissheit über einen Sachverhalt erlangt hat.

Dies ist nur dann möglich, wenn Sachverhaltsmomente in logischen und nachvollziehbaren Schlüssen entstehen.

In diesem Zusammenhang hat das Erstgericht jedoch nicht berücksichtigt, dass seitens der Beschuldigten sehr wohl Überprüfungen gemacht wurden und Unterlagen angefordert wurden, ob es sich bei den beauftragten Subunternehmern um seriöse Subunternehmer handeln würde.

Beispielsweise wurde von den Firmen E-GmbH und F-GmbH Firmenbuchauszüge und Gewerbescheine eingeholt sowie die Gültigkeit der UID-Nummer überprüft. Auch wurden die Anmeldebestätigungen der arbeitenden Dienstnehmer vorgelegt.

Darüberhinaus wurden mit Schreiben vom 09.04.2015 diverse Rechnungen vorgelegt, die die einzelnen Leistungen darstellen.

Auch wurde die Rahmenvereinbarung zwischen R-GmbH und D-GmbH vorgelegt.

Überdies ist darauf hinzuweisen, dass sämtliche Veranlassungen in diesen Abwicklungen über den eigenen Steuerberater durchgeführt wurden.

Insbesondere auch aufgrund des Umstandes, dass die beigezogenen Firmen auf der HFU-Liste vermerkt sind, hat dies für die Beschwerdeführer eindeutig zu dem Entschluss geführt, dass diese Firmen auch tatsächlich existent sind.

Ansonsten wäre die Eintragung in diese Liste nicht möglich.

Für die Beschwerdeführer war keine andere Möglichkeit der entsprechenden Überprüfung als die getroffenen möglich.

Aus diesen, der Behörde vorgelegten Unterlagen konnte unzweifelhaft nachvollziehbar der Schluss gezogen werden, dass den erbrachten Leistungen tatsächliche Rechtsverhältnisse zugrunde liegen und daher schlüssigerweise auch die erbrachten Leistungen tatsächlich getätigten wurden.

3) Beispielsweise - bezogen auf die Rahmenvereinbarung - ist diese in ihrer Formulierung und in ihrem Inhalt nach zu überprüfen, ob sie einem Fremdvergleich standhält.

Beispielsweise verpflichtet sich darin die D-GmbH die Leistungserbringung schriftlich zu dokumentieren und monatliche Leistungsnachweise zu erstellen.

Desgleichen wird auf die Wahrung des Datengeheimnisses Bezug genommen und die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften seitens D-GmbH bestätigt.

Weiters ist ausgeführt, dass die Abrechnung monatlich nach Kontrolle/Abzeichnung des Auftraggebers erfolgt.

Aus diesem Grund ist daher der logische Schluss, die den Rechnungen zugrunde liegenden Leistungen wären nicht erbracht worden, den üblichen Denkgesetzen nicht entsprechend.

An dieser Stelle greift auch die geltend gemachte Mangelhaftigkeit des Verfahrens.

Im Zuge der Einvernahme des Zeugen M. hätte unzweifelhaft das gesamte Leistungsprofil und die gesamten Dienstorte dem Spruchsenat dargestellt werden können und hätte sich so erwiesen, dass der den Beschuldigten zur Last gelegte Vorwurf nicht gegeben ist.

4) Aus diesen vorgenannten Umständen ist offensichtlich, dass seitens der Beschwerdeführer eine Verkürzung der Umsatzsteuer nicht einmal ansatzweise für möglich gehalten wurde, schon gar nicht für gewiss gehalten wurde.

Sollte die Verkürzung der Umsatzsteuer für gewiss gehalten worden sein, so wäre seitens der Beschwerdeführer wohl überhaupt keine Veranlassung gesetzt worden, um das Umfeld der Subunternehmer auszuleuchten und sich Information über dieselben zu beschaffen.

Die Ergebnisse dieser Information sind allesamt schlüssig und bestätigen die rechtliche Existenz dieser Subunternehmer.

Sohin ist die rechtliche Voraussetzung für ein verurteilendes Erkenntnis nicht gegeben.

5) Überdies ist auch die ausgesprochene Strafe sowohl im Ausmaß der Höhe als auch im Ausmaß der Ersatzfreiheitsstrafe, auch wenn man davon ausgeht, dass das zu Last gelegte Finanzvergehen tatsächlich begangen wurde, zu hoch. Seitens der Behörde hätten zusätzlich die Bemühungen der Beschwerdeführer gewertet werden müssen, dass sie die Existenz der Subfirmen zufriedenstellend abklären, was ja seitens der Beschwerdeführer auch gemacht wurde. Letztendlich wird diese Veranlassung seitens der Behörde als nicht ausreichend beurteilt, sodass es zum verurteilenden Erkenntnis gekommen ist.

Dieser Umstand hätte jedoch zusätzlich als Milderungsgrund gewertet werden müssen.

Die erkennende Behörde hätte daher, insbesondere aufgrund der vollständigen Schadensgutmachung mit einer deutlich geringeren Geldstrafe das Auslangen finden können.

Es ergeht der Antrag,

1) vorliegender Beschwerde Folge zu geben, das Erkenntnis SpS 14 des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg zu beheben und das Verfahren zur Gänze einzustellen,

2) in eventu das Erkenntnis zu beheben und zur Verfahrensergänzung und Fassung eines neuen Erkenntnisses an die Behörde zurückzuverweisen,

3) in eventu vorliegender Beschwerde Folge zu geben, das angefochtene Erkenntnis zu beheben und die Strafe in ihrem Ausmaß auf die gesetzliche Mindestgeldstrafe herabzusetzen."

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Rechtslage:

Gemäß § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen eine Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiß hält.

Nach § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0044).

Nur wenn nach Durchführung der Beweise trotz eingehender Beweiswürdigung Zweifel an der Täterschaft des Beschuldigten verbleiben, hat nach dem Grundsatz "in dubio pro reo" die Einstellung des Verfahrens zu erfolgen (VwGH 3.7.1996, 95/13/0175).

Objektive Tatseite:

Soweit sich die Beschuldigten auf die damalige Eintragung der Firmen in die (seit 1.9.2009 geführte) HFU-Liste (Liste der haftungsfreistellenden Unternehmen gemäß § 67b ASVG) berufen, ist zu sagen, dass die Eintragung in die HFU-Gesamtliste nach § 67b Abs. 6 ASVG den Entfall der Auftraggeberhaftung nach § 82a Abs. 1 EStG 1988 bzw. § 67a Abs. 1 ASVG bewirkt. Hieraus lässt sich aber keine reale Geschäftsbeziehung mit der D-GmbH ableiten, da die Nennung in der HFU-Liste nur besagt, dass nach dem Kenntnisstand des Dienstleistungszentrums bei der Wiener Gebietskrankenkasse (§ 67c ASVG) eine Streichung aus der Liste gemäß § 67b ASVG nicht vorzunehmen war. Dieser Kenntnisstand muss nicht - siehe die Feststellungen der Außenprüfung - mit den tatsächlichen Gegebenheiten übereinstimmen, vom Dienstleistungszentrum kann keine gleichsam tagesaktuelle fortlaufende Prüfung aller eingetragenen Unternehmen verlangt werden (vgl. UFS 13.5.2013, RV/2299-W/12). Das Nichtvorliegen von Beitragsrückständen im Zeitpunkt der Antragstellung sagt nichts aus über die rechtmäßige Beschäftigung von Dienstnehmern und die richtige Berechnung und Abfuhr von Sozialversicherungsbeiträgen, solange keine Überprüfung stattgefunden hat (vgl. BFG 10.12.2014, RV/7102747/2013).

Aus einer Vielzahl von Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenats und des Bundesfinanzgerichts ist ersichtlich, dass sich Betrugsunternehmen nach außen den Anschein der Seriosität geben, sodass den Behörden zunächst ohne nähere Kenntnis der tatsächlichen Sachverhalte das Agieren eines Betrugsunternehmens nicht auffällt.

Hingegen ist es einem Auftraggeber sehr wohl möglich und zumutbar, sich anlässlich der Auftragsvergabe und Auftragsdurchführung von der Seriosität des Auftragnehmers zu überzeugen (vgl. etwa BFG 10. 6. 2014, RV/7103567/2011 oder BFG 29. 4. 2014, RV/7103197/2011). Hierbei kann er sich im Hinblick auf die allgemein seit Jahrzehnten bekannte Betrugsanfälligkeit im Mehrwertsteuerbereich im Allgemeinen und im Bau- und Baunebengewerbe im Besonderen nicht allein auf Firmenbucheintragungen, vergebene Umsatzsteuer-Identifikationsnummern oder Gewerbeberechtigungen stützen, sondern hat sich bei nicht langjährig etablierten und allgemein bekannten Unternehmen (wie die in der Beschwerde namentlich angeführten) mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers zu überzeugen, dass der Auftragnehmer nicht wie jemand agiert, der auf Grund seiner Vorgangsweise den begründeten Verdacht einer abgabenrechtlichen und einer damit meist verbundenen sozialversicherungs- und oft auch arbeitsrechtlichen Unredlichkeit erweckt.

Zur Sicherung des Abgabenaufkommens aus der besonders betrugsanfälligen Umsatzsteuer wurde schließlich das Reverse Charge System eingeführt:

Gemäß § 19 Abs. 1a UStG wird bei Bauleistungen die Steuer vom Empfänger der Leistung geschuldet, wenn der Empfänger Unternehmer ist, der seinerseits mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist. Der Leistungsempfänger hat auf den Umstand, dass er mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragt ist, hinzuweisen.

Erfolgt dies zu Unrecht, so schuldet auch der Leistungsempfänger die auf den Umsatz entfallende Steuer.

Werden Bauleistungen an einen Unternehmer erbracht, der üblicherweise selbst Bauleistungen erbringt, so wird die Steuer für diese Bauleistungen stets vom Leistungsempfänger geschuldet. Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Reinigung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen. Das gilt auch für die Überlassung von Arbeitskräften, wenn die überlassenen Arbeitskräfte Bauleistungen erbringen.

Auch die Überlassung von Arbeitskräften stellt gemäß § 19 Abs. 1a UStG eine Bauleistung dar, wenn sie vom Entleiher zur Erbringung einer Bauleistung eingesetzt werden. Dabei kommt es nicht auf die konkrete Tätigkeit des einzelnen Leiharbeiters an, sondern auf die insgesamt vom Entleiher zu erbringende Leistung. So ist die Personalgestellung als Bauleistung zu qualifizieren, wenn der Entleiher mit der Errichtung eines Bauwerks beauftragt ist, die überlassene Arbeitskraft aber nur zur Wartung der Baugeräte eingesetzt wird. Wird die Arbeitskraft zu mehr als 50% ihrer Gesamttätigkeit zur Erbringung von Bauleistungen eingesetzt, kann aus Vereinfachungsgründen insgesamt von einer Bauleistung ausgegangen werden. Auch bei mehrstufigen Überlassungen von Personal zur Erbringung von Bauleistungen handelt es sich jeweils um Bauleistungen (Rz 2602c UStR; Kuder in Melhardt/Tumpel, UStG, 2. Aufl. 2015, § 19 RZ 52).

Zur Nichtanerkennung von Betriebsausgaben nach § 162 BAO hat der Oberste Gerichtshof zu OGH 23.03.2006, 12 Os94/05y, RS0120682 finanzstrafrechtlich ausgeführt:

Bei tatsächlicher Leistung der als Absetzbeträge geltend gemachten Zahlungen vermag die Unterlassung oder Verweigerung der Empfängerbenennung (allein) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG nicht zu begründen, weil der (die Absetzbeträge nicht berücksichtigende, somit höhere) Abgabenanspruch erst durch die Nichtbenennung entsteht. Auch der Umstand, dass in der Buchhaltung des Unternehmens die Empfänger tatsächlich bezeichnet sind und die unrichtige Buchführung bei der Betriebsprüfung dem Prüfer als richtig präsentiert wird, ändert an dieser Beurteilung nichts.

Die Herstellung unrichtiger Buchhaltungsbelege bzw. deren Verfälschung, aber auch bloß die Vorweisung solcher Unterlagen im Abgabenverfahren (etwa bei einer Betriebsprüfung) vermögen bei tatsächlich erbrachten Leistungen andere strafbare Handlungen zu begründen. In Betracht kommen die Vergehen der Urkundenfälschung nach § 223 Abs. 1, Abs. 2 StGB, subsidiär die Vergehen der Fälschung eines Beweismittels nach § 293 Abs 1, Abs 2. StGB. Mangels eines mit dem Urkunden- oder Beweismitteldelikt begangenen Finanzvergehens käme die Subsidiaritätsklausel des § 22 Abs. 3 FinStrG idF des Steuerreformgesetzes 2005 hier nicht zum Tragen.

Eine Strafbarkeit wegen (versuchter oder vollendeter) Abgabenhinterziehung ist freilich dann gegeben, wenn die im Abgabenverfahren geltend gemachten Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen in Wahrheit gar nicht bestehen. Legt der Abgabepflichtige

seinen Abgabenerklärungen solche fingierten Betriebsausgaben bzw. Passiva zu Grunde, so haftet er (auch) finanzstrafrechtlich für die dadurch bewirkte bzw. zu bewirken versuchte Abgabenverkürzung.

Dem verfahrensgegenständlichen Erkenntnis des Spruchsenates vom 16. Juni 2015, gegen welches sich die Beschwerde der Beschuldigten vom 09. November 2015 richtet, liegen in objektiver Hinsicht die Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der Firma D-GmbH zugrunde, welche mit Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. Jänner 2014 abgeschlossen wurde und in deren Rahmen Vorsteuern aus Rechnungen der Subunternehmen E-GmbH, F-GmbH und G-GmbH nicht anerkannt wurden.

Festgehalten wird, dass in einem Finanzstrafverfahren keine Bindung an die Feststellungen der Abgabenbehörde und deren rechtliche Würdigung besteht, sondern die Finanzstrafbehörde eigenständig festzustellen hat, inwieweit Abgabennachforderungen als strafbestimmende Wertbeträge für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens übernommen werden können.

Daher war zu prüfen, ob auch der in den Rechnungen dargelegte Leistungsumfang zutreffend sein kann. Es entspricht nämlich der allgemeinen Lebenserfahrung speziell in der Baubranche, dass vielfach Deckungsrechnungen Verwendung finden, denen jedoch ein tatsächlicher Aufwand eines Unternehmens für die Bezahlung der täglich gewordenen "Schwarzarbeiter" gegenübersteht, der bisher in zahlreichen Abgaben- wie Finanzstrafverfahren mit der Hälfte des Rechnungsbetrages geschätzt wurde.

Zur Überprüfung des Vorbringens der Beschuldigten, wonach die behaupteten Zahlungen auch tatsächlich in der auf den entsprechenden Rechnungen genannten Höhe erfolgt sind, wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes mit Vorhalt vom 23. August 2016 um Klärung dahingehend, wie die gegenständlichen Leistungen bezahlt wurden bzw. um Vorlage entsprechender Kontoauszüge ersucht.

In Folge wurde von der Verteidigung der Beschwerdeführer bekannt gegeben, dass sämtliche Leistungen über ein Bankkonto bei der Bank mittels Banküberweisung bezahlt worden sind und wurden entsprechende Kontoauszüge sowie Buchhaltungsunterlagen vorgelegt.

Aus den übermittelten Kontoauszügen lässt sich für das erkennende Gericht im Rahmen der freien Beweiswürdigung schließen, dass die verfahrensgegenständlichen Rechnungsbeträge an die auf den verfahrensgegenständlichen Rechnungen angeführten Subunternehmen, welche auf den Kontoauszüge namentlich als Zahlungsempfänger aufscheinen, per Banküberweisung bezahlt worden sind.

Zudem wurde seitens des Bundesfinanzgerichtes zur Überprüfung der den angelasteten Abgabenhinterziehungen zugrundeliegenden Leistungen ein Auskunftsersuchen nach § 99 Abs. 1 FinStrG an den Geschäftsführer L. M. der R-GmbH, Hauptauftraggeber des verfahrensgegenständlichen Unternehmens gerichtet.

Darin wurde um Übermittlung der Rechnungen der D-GmbH an die Firma R-GmbH für den Zeitraum 01.04 bis 30.11.2013 sowie der Kontoauszüge der Firma R-GmbH, aus welchen Überweisungen der Rechnungsbeträge (bzw. ein Zahlungsfluss) aus diesen Rechnungen ersichtlich sind, ersucht.

Auch hier wurde dem Ersuchen in weiterer Folge dahingehend entsprochen, dass die seitens der Firma D-GmbH an die Firma R-GmbH gelegten Rechnungen sowie Kontoauszüge, aus denen die Überweisungen der korrespondierenden Rechnungsbeträge ersichtlich sind, übermittelt wurden.

Auch aus diesen Unterlagen lässt sich für das erkennende Gericht schlüssig und nachvollziehbar auf einen entsprechenden Leistungsaustausch zwischen den gegenständlichen Unternehmen schließen. Die Amtsbeauftragte verzichtete laut Mitteilung vom 9. Jänner 2017 auf eine Einsichtnahme in die nachgereichten Unterlagen.

Nichts desto trotz hat die Abgabenbehörde nachvollziehbar dargestellt, dass es sich bei den fremdleistenden Firmen E-GmbH, F-GmbH und G-GmbH um Scheinfirmen handelt, sodass objektiv gesehen die daraus resultierende Umsatzsteuerverkürzung objektiv gesehen eingetreten ist.

subjektive Tatseite

Zur subjektiven Tatseite ist zunächst auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach Vorsatz eine zielgerichtete subjektive Einstellung des Täters bedeutet, auf deren Vorhandensein oder Nichtvorhandensein nur nach seinem nach außen in Erscheinung tretenden Verhalten unter Würdigung aller sonstigen Sachverhaltselemente geschlossen werden kann (VwGH 29.3.2007, 2006/16/0062).

Der sogenannte bedingte Vorsatz (dolus eventualis), der eine Untergrenze des Vorsatzes darstellt, ist dann gegeben, wenn der Täter die Verwirklichung des Unrechtes des Sachverhaltes zwar nicht anstrebt, ja nicht einmal mit Bestimmtheit mit dem Eintritt des verlönten Erfolges rechnet, dies jedoch für möglich hält, d.h. als naheliegend ansieht und einen solchen Erfolg hinzunehmen gewillt ist (VwGH 18.5.2006, 2005/16/0260).

Wissentlich hingegen handelt, wer den Umstand oder Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern sein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Die Ermittlung des nach außen nicht erkennbaren Willensvorganges stellt einen Akt der Beweiswürdigung dar (VwGH 20.4.2006, 2004/15/0038).

Wesentliche Tatbestandmerkmale einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG sind in subjektiver Hinsicht das Vorliegen von zumindest Eventualvorsatz hinsichtlich der Unterlassung der Abgabe von dem § 21 UStG entsprechenden (rechtzeitigen, richtigen, vollständigen) Voranmeldungen und von Wissentlichkeit in Bezug auf die nicht zeitgerechte Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen.

Der Zweitbeschuldigte hat angegeben, sich zur Überprüfung der fremdleistenden Firmen Unterlagen wie Firmenbuchauszüge und HFU-Listen besorgt zu haben und auch von seinem Steuerberater das OK bekommen zu haben. Auch wenn HFU-Listen keine Aussage darüber treffen, ob die dort aufgelisteten Firmen Schwarzarbeiter beschäftigen, haben sich beide Beschuldigte diesbezüglich auf den Steuerberater verlassen.

Zumindest bei der Prüfung der Unterlagen der (wie sich nachträglich herausgestellt hat) Schwarzarbeiter hätten die Beschuldigten mehr Sorgfalt aufwenden müssen, doch stellen allfällige Sorgfalsverletzungen bestenfalls ein fahrlässiges Verhalten dar.

Für den erkennenden Senat ergeben sich aufgrund der dargestellten Umstände auf Basis der im Beschwerdeverfahrens vorgelegten Unterlagen ausreichende Zweifel, dass den Beschuldigten der für ein Finanzstrafverfahren geforderte Eventualvorsatz bzw. hinsichtlich des Eintritts des Verkürzungserfolges Wissentlichkeit und damit die für eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 2 lit. a FinStrG geforderte subjektive Tatseite vorgeworfen werden kann.

Den Beschwerden war daher stattzugeben und die Finanzstrafverfahren nach §§ 136, 157 FinStrG einzustellen.

D-GmbH

Überzeugt sich das Bundesfinanzgericht aus Anlass der Beschwerde, dass zum Nachteil eines anderen Beschuldigten oder Nebenbeteiligten (welcher diesbezüglich keine Beschwerde eingebracht hat) das Gesetz unrichtig angewendet wurde, so hat es gemäß § 161 Abs. 3 2. Satz FinStrG so vorzugehen, als wäre auch von diesen Personen eine Beschwerde eingebracht worden (beneficium cohaesioneis).

Da aufgrund der vorliegenden Beschwerden die die Festsetzung der Geldbuße des belangten Verbandes begründenden Voraussetzungen der zugunsten des Verbandes begangenen Finanzvergehen von Entscheidungsträgern des belangten Verbandes gemäß § 3 Abs. 1 und 2 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (§ 3 Abs. 1 VbVG: Ein Verband ist unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 2 oder des Abs. 3 für eine Straftat verantwortlich, wenn 1. die Tat zu seinen Gunsten begangen worden ist oder 2. durch die Tat Pflichten verletzt worden sind, die den Verband treffen. § 3 Abs. 2 VbVG: Für Straftaten eines Entscheidungsträgers ist der Verband verantwortlich, wenn der Entscheidungsträger als solcher die Tat rechtswidrig und schulhaft begangen hat.) nicht mehr vorliegen, war das verfahrensgegenständliche Erkenntnis gemäß § 161 Abs. 3 2. Satz FinStrG auch hinsichtlich des belangten Verbandes D-GmbH aufzuheben und das Finanzstrafverfahren gemäß § 136, 157 FinStrG einzustellen.

Aus dem Firmenbuch ergibt sich, dass der belangte Verband bereits amtsweigig gelöscht wurde. Da die Beträge am Strafkonto ohnehin bereits gelöscht sind, erübrigt sich auch eine Zustellung an den ehemaligen belangten Verband.

Kostenentscheidung

Verfahrenskosten § 185 Abs. 1 lit. a und b FinStrG werden keine festgesetzt.

Zur Unzulässigkeit der Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Auf die oben dargestellte Rechtsprechung zur Beweiswürdigung wird hingewiesen.

Wien, am 14. März 2017